

Trabajo Fin de Grado

Impuesto sobre Sucesiones y los residentes en otros países de la Unión Europea

Autor/es

Andreea Maftei Munteanu

Director/es

María Luisa Ruiz Baña

Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza.
2016

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS.....	4
I. INTRODUCCIÓN.....	5
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO.....	5
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DEL INTERÉS.....	5
3. METODOLOGÍA.....	5
II. CUESTIONES GENERALES.....	6
1. LA RESIDENCIA EN ESTADO DISTINTO.....	7
III. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	10
IV. COMO SE REGULA EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	11
1. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.....	12
1.1. Hecho imponible.....	12
1.2. Base imponible.....	14
1.3. Base liquidable.....	15
1.4. Obligación personal y obligación real de contribuir.....	15
2. IMPUESTO SOBRE DONACIONES.....	16
2.1. Hecho imponible.....	17
2.2. Base imponible.....	17
3. LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO EN LAS DIFERENTES COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	18
3.1. Los puntos de conexión.....	20

V. LA PROBLEMÁTICA DE LA RESIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	21
VI. LA DISCRIMINACIÓN DEL CIUDADANO NO RESIDENTE.....	23
1. LA RESIDENCIA : MOTIVO DE DIFERENTES TRIBUTACIONES.....	25
VII. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: UNA OBLIGACIÓN.....	26
1. LA REFORMA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES...	27
VIII. DEVOLUCIÓN IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES NO RESIDENTES.....	29
IX. CONCLUSIONES.....	29
X. BIBLIOGRAFÍA.....	30

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

AEEE: Acuerdo del Espacio Económico Europeo

Art: Artículo

CA: Comunidad Autónoma

CC: Código Civil

CC.AA.: Comunidades Autónomas

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ISD: Impuesto de Sucesiones y Donaciones

LGT: Ley General Tributaria

LISD: Ley Impuesto de Sucesiones y Donaciones

LOFCA: Ley Orgánica para la Financiación de las Comunidades Autónomas

RD: Real Decreto

RISD: Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TRLIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

TS: Tribunal Supremo

UE: Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO

En el presente trabajo se va analizar el Impuesto de Sucesiones y más en concreto, su aplicación respecto a los no residentes en nuestro país, hecho que conllevará tratar con gran detenimiento la problemática que supone la residencia a efectos de este impuesto.

Aparte de la cuestión mencionada también trataremos a lo largo de este trabajo la solución que ha dado la Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2014 a nuestro problema y que consecuencias ha supuesto para España.

Además de analizar su repercusión a nivel europeo, se analizarán también sus efectos en el ámbito interno de nuestro país.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

A la hora de elegir el tema, partí de la rama del Derecho que más interés me ha suscitado, esto es el Derecho Tributario. A pesar de la amplia variedad de temas existentes en el área de Derecho Financiero y Tributario, he decidido elegir éste por dos motivos:

- ✚ El primero es la gran controversia que ha supuesto y que sigue suponiendo en la actualidad, sin poder llegar a una solución concreta y beneficiosa para los no residentes en España.
- ✚ El segundo motivo que justifica mi elección es mi nacionalidad y el gran interés que me suponen todos los temas relacionados con la extranjería.

3. METODOLOGÍA

Para poder explicar con claridad el problema que supone ser o no residente en territorio español a efectos del Impuesto de Sucesiones, he considerado necesario tratar con antelación ciertas cuestiones generales que nos hagan entender de lo que vamos a hablar a lo largo del trabajo. A continuación he decidido analizar la naturaleza de dicho Impuesto en sus dos apartados (sucesiones y donaciones) para así comprender cuál es el hecho imponible, sus características, su ámbito de aplicación, etc.

Una vez examinado dicho concepto, me he centrado en la regulación del citado Impuesto a nivel autonómico, y es que al ser un tributo cedido a las CC.AA., se regirá

por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

Para poder abordar correctamente el fondo del problema, he tratado el tema de la residencia tanto en el ámbito comunitario como en el ámbito interno, destacando las principales diferencias. Además he considerado hacer especial hincapié en la sentencia dictada en esta materia por parte del TJUE que establece como y en qué medida debe corregir España la situación en la que se halla inmersa.

II. CUESTIONES GENERALES

El tema objeto del trabajo, resulta ser desconocido para la mayoría de personas que no se ven afectadas por ello, y es que obviamente si algo no influye en nuestra vida, no nos interesamos por ello. El hecho de que no tengamos que tratar esta cuestión no significa que no existe, sino todo lo contrario, hay personas, los no residentes, que infelizmente tienen que hacer frente a esta realidad.

Habrà quien considere que la solución que estamos buscando se encuentra regulada en las leyes. Está bien, no podemos negar la existencia de leyes referentes tanto al Impuesto sobre Sucesiones como al Impuesto sobre los no Residentes, estando el primero regulado en la **Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante LISD) y el segundo en el **Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes** (en adelante TRLIRNR). A primera vista, ningún problema pero ¿y si nos paráramos a analizar más detenidamente cada una de estas leyes? En el artículo 12.3 del TRLIRNR se establece lo siguiente: «No estarán sujetas a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». Claramente podemos observar que este artículo excluye la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de nuestra ecuación remitiéndonos a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que a mí parecer más que una posible solución podría ser el fondo del problema.

A lo largo de este trabajo desarrollaremos una a una las piezas que forman este gran rompecabezas e intentaremos de alguna manera ponerle una solución.

1. LA RESIDENCIA EN ESTADO DISTINTO

Residencia es un término que procede del latín *residens* y que hace mención a la acción y efecto de residir pudiendo tratarse del lugar o domicilio en el que se reside. El concepto de residencia tiene varias definiciones que obviamente dependen del contexto, y en nuestro caso trataremos la noción de residencia desde el punto de vista fiscal.

Para saber cómo se determina la residencia habitual de las personas físicas obligadas a tributar por el ISD debemos acudir a la ley reguladora de dicho Impuesto y más en concreto al artículo 6.2 que nos remite a estos efectos a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF). Llegados a la citada ley encontramos el artículo 9 donde queda dispuesto lo siguiente:

«Artículo 9 Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. *No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte».*

Tal como queda dispuesto en el artículo mencionado *supra* se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español siempre que permanezca en este más de 183 días, en un año natural o cuando aquí radique el núcleo principal de sus actividades económicas excluyendo así a aquellos nacionales extranjeros cuya residencia habitual en España sea consecuencia de los supuestos establecidos en el artículo 10.1 LIRPF.

El domicilio fiscal constituye un aspecto de indudable relevancia en orden a asegurar un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, del que la Ley General Tributaria (LGT) contiene una regulación básica en su artículo 48 cuyo apartado 1 lo describe como *«el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria»*.

Para las personas físicas, el domicilio fiscal es el de su residencia habitual, de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 48.2 LGT, que contempla también la posibilidad de que, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, su domicilio será el lugar donde esté centralizada la gestión económica y la dirección de esas actividades.

El concepto de residencia habitual tiene relevancia a efectos tributarios porque constituye el criterio de territorialidad adoptado por varios tributos para determinar la extensión de la ley en el espacio. En otras palabras, es el criterio al que hay que atender para saber cuándo una ley tributaria se aplica o no se aplica a un determinado individuo. Los países están capacitados para hacer tributar o bien rentas obtenidas por los residentes fiscales del país en cualquier sitio del mundo, o bien rentas obtenidas en el país por no residentes, pero nunca podrán hacer tributar rentas obtenidas por no residentes fuera del país.

La residencia fiscal es el parámetro más importante para delimitar la soberanía fiscal de los países. En líneas generales, la diferencia entre ser considerado residente o no residente fiscal de un determinado país radica en que, en el caso de un residente, este puede ser sometido a tributación por su "renta mundial", es decir, por todos sus rendimientos y ganancias patrimoniales, con independencia del lugar donde se hayan obtenido o generado. En cambio, en el caso de un no residente, este solo podrá ser sometido a tributación por los rendimientos obtenidos o ganancias patrimoniales generadas en dicho país.

¿Cómo se puede acreditar la condición de no residente? La condición de no residente se podrá acreditar mediante la aportación de un certificado de residencia en otro Estado emitido por las autoridades fiscales de dicho Estado. El plazo de validez de dichos certificados se extiende a un año.

La Ley 22/2009 no determina el concepto de residencia en territorio español, sino que la da por supuesta en el inicio del art.28 dirigiéndose así a delimitar el concepto de residencia "interna", es decir de residencia en una Comunidad Autónoma de los residentes en territorio español, esencial para determinar la competencia en las sucesiones *mortis causa* y en las transmisiones gratuitas *inter vivos* de bienes muebles.

Así, el indicado artículo 28 de la Ley 22/2009 gradúa en sentido excluyente y supletorio los criterios para la determinación de la residencia habitual en una CA de los ya residentes en territorio español:

1. Permanencia en la Comunidad Autónoma el mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del hecho imponible en el ISD. Se complementa dicha regla con una presunción *iuris tantum* de permanencia en el territorio de la CA donde radique su vivienda habitual conforme a la normativa del IRPF.
2. Se deberá atender al territorio de la Comunidad Autónoma donde tenga su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF, determinada por los siguientes componentes de renta:

- a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
- c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3. Finalmente se atenderá a la última residencia declarada a efectos del IRPF.

De lo expuesto en los apartados anteriores, resulta que no hay contradicción entre la Ley estatal del Impuesto y su Reglamento y la Ley 22/2009:

- La Ley del Impuesto y su respectivo Reglamento se refieren exclusivamente a los sujetos pasivos y respecto de los mismos a su sujeción al tributo por obligación personal o real constituyendo la única referencia normativa en el tributo para determinar la residencia en el territorio español.
- La Ley 22/2009 para determinar la CA competente y la normativa aplicable, establece la residencia de la persona física en territorio español desplegando sus efectos para la determinación de la Hacienda autonómica competente y normativa aplicable, atendiendo a los elementos desencadenantes del hecho imponible.

Determinada la residencia en territorio español del sujeto pasivo o del causante, se aplicarán las reglas de la Ley 22/2009 para la determinación de la residencia «interna», es decir, de la Comunidad Autónoma correspondiente.¹

III. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹ JUARÉZ GONZÁLEZ, J.M., «La residencia como problema en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones», en *Revista jurídica del notariado*, nº 86-87, 2013, p.748-749.

Por lo que se refiere a la estructura del hecho imponible, son objeto de gravamen las adquisiciones gratuitas *mortis causa* y las adquisiciones gratuitas *inter vivos*, o siendo lo mismo, las sucesiones, por un lado, y las donaciones, por otro. En este sentido, a pesar de que la Ley hace referencia a un tercer supuesto constituido por las adquisiciones realizadas por los beneficiarios de seguros de vida cuando sean personas distintas del propio contratante y que, según una primera lectura, podría parecer una tercera modalidad, no lo es tanto, puesto que las cantidades percibidas por tal concepto serán integradas en la mayor parte de los casos dentro de las dos primeras, según proceda.

Se trata de un impuesto de naturaleza personal, subjetiva y de carácter progresivo². Los tipos impositivos aplicables dependen de tres factores:

- Valor de la base imponible.
- Grado de parentesco entre el perceptor de la herencia o donación y el causante o donante.
- Patrimonio previo del beneficiario.

Entrando ya en el propio contenido del impuesto, hay que advertir la existencia de dos modalidades de tributación. De un lado encontramos a los sujetos pasivos residentes que tributarán por obligación personal, es decir, por todos los incrementos sujetos al tributo procedan de donde procedan y por otro a los sujetos pasivos no residentes que sólo tributarán por obligación real, esto es, por aquellos incrementos obtenidos en España.

En cuanto a la posición de este impuesto en el sistema y a sus conexiones con otras figuras, es importante destacar que el ISD es un gravamen complementario al IRPF o al IRNR, de manera que no se sujetan a estos los incrementos patrimoniales gravados por aquel.

IV. COMO SE REGULA EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA

Como bien queda reflejado en el apartado anterior nos encontramos ante un impuesto cuya estructura se divide en dos grandes apartados: las sucesiones y las donaciones, que analizaremos por separado.

² El carácter progresivo de este impuesto es debido al establecimiento de una tarifa con tipos progresivos en función de la cuantía de la base liquidable.

1. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

El impuesto sobre sucesiones es un impuesto *directo, personal, subjetivo y progresivo* cuyo objeto de gravamen son los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito, *mortis causa*, por las personas físicas.

Es un impuesto que se exige en todo el territorio nacional salvo en los territorios de Navarra y el País Vasco, que en virtud del régimen especial de Concierto han establecido sus propias normas en esta materia. En las CC.AA. de régimen común, la regulación tampoco es homogénea. En este sentido, las CC.AA. tienen una amplia capacidad normativa para regular algunos parámetros liquidatarios del tributo así como otros aspectos relacionados con la gestión del mismo, pero este es un tema que luego trataremos con más detenimiento.

Generalmente se sujetan a gravamen las *adquisiciones mortis causa* bien sean a título sucesorio universal (herederos), a título sucesorio particular (legatarios), o por cualquier otro título sucesorio. Igualmente, se asimilan a la sucesión *las adquisiciones percibidas por beneficiarios de seguros de vida* cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario y tengan causa en el fallecimiento del asegurado. Se trata, por tanto, de los seguros pactados sobre la muerte del propio contratante o, en el caso de seguros colectivos, los relativos a la muerte del asegurado.³

1.1. Hecho imponible

La delimitación del hecho imponible se completa en la Ley a través del establecimiento de un conjunto de supuestos de extensión del mismo. Son casos en los que se entiende o se presume que se ha producido una adquisición a título sucesorio sujeta a gravamen.⁴

Hay que destacar que junto a los bienes transmitidos *mortis causa*, se acumulan los bienes donados al causahabiente por el causante en los cuatro años anteriores. Se realiza por imposición de la Ley y no cabe prueba en contrario. El objetivo de esto es evitar la elusión del impuesto mediante el fraccionamiento de la transmisión toda vez que la tarifa sea progresiva. La Ley también menciona ciertos casos en los que, en virtud de

³ BUENO, M.C... [et al.] *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II*, Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2015, p.267.

⁴ BUENO, M.C... [et al.] *Lecciones... cit.*, p.267.

una serie de presunciones, se suma al caudal relicto el valor de determinados bienes y derechos. Como ejemplo de esto podemos hacer referencia a las operaciones *inter vivos* que aparentemente intentan sustraer bienes de la herencia, motivando al legislador habilitar a la Administración, para que en el caso de que proceda, se incluya el valor de los bienes y derechos transmitidos dentro de la base imponible de la sucesión. Este tipo de transmisiones patrimoniales se consideran sospechosas y que normalmente tienen lugar en los años que anteceden al fallecimiento del causante.

Dentro del caudal hereditario también hay que incluir el valor del ajuar doméstico que a pesar de no estar definido en la Ley, sí es posible encontrar unas reglas determinadas para su valoración.

Por lo que se refiere a una *delimitación negativa del hecho imponible*, la LISD no establece exenciones pero cabría mencionar algunos supuestos de no sujeción, algunos de los cuales se recogen en el artículo 3 RISD:

- ✚ Incrementos de patrimonio gratuitos en favor de personas jurídicas, que quedan sometidos al Impuesto sobre Sociedades.
- ✚ Los premios, becas o subvenciones (sujetos al IRPF)
- ✚ Las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario de un contrato de seguro de vida celebrado para garantizar el pago de una deuda anterior.
- ✚ Las prestaciones por causa de muerte percibidas por los beneficiarios de Planes de Pensiones, sistemas alternativos, etc., sometidas expresamente a gravamen como rentas del trabajo por el artículo 17.2 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- ✚ La renuncia pura, simple y gratuita en favor de los restantes causahabientes con derecho de acrecer (art.1000.3 Código Civil).⁵

Respecto al hecho imponible podemos destacar dos elementos importantes como el temporal y el espacial:

- a. Elemento temporal: Conforme al art. 24 LISD el devengo se producirá:

⁵ BUENO, M.C... [et al.] *Lecciones... cit.*, p.268.

- En las adquisiciones *mortis causa* y en los seguros de vida, el fallecimiento del causante o asegurado o cuando adquiriera firmeza la declaración del fallecimiento del ausente, conforme al art.196 CC.
 - En las transmisiones lucrativas *inter vivos* el día en que se cause o celebre el acto o contrato.
 - En la adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, el día en que dichas limitaciones desaparezcan.
- b. Elemento espacial: Al tratarse de un impuesto de naturaleza personal, la contribución se realizará en función de la residencia o no en España de los contribuyentes. De esta manera, los residentes, sujetos pasivos por obligación personal, serán gravados por la totalidad de los bienes y derechos que adquieran con independencia de la situación geográfica de los mismos y los no residentes, sujetos pasivos por obligación real, tributarán por los bienes y derechos adquiridos a título sucesorio en nuestro país.

1.2. Base imponible

La base imponible del impuesto sucesorio puede definirse como el importe neto de la adquisición individual de cada causahabiente. Ello se traduce en que se parte del valor real de los bienes o derechos que se adquieren y después se minora por las cargas y deudas que la Ley admita como deducibles.

No obstante, para llegar a obtener la base imponible que corresponde a cada contribuyente se deben realizar una serie de operaciones contempladas en la normativa del impuesto y que dependen en gran medida del modo en que esté ordenada la sucesión. No se trata tanto de distinguir entre herederos y legatarios sino que la diferencia descansa fundamentalmente en si el causahabiente tiene asignado una parte alícuota de la herencia, sea por ley o por testamento, o, en cambio, si el testador les ha asignado bienes concretos.⁶

1.3. Base liquidable

⁶BUENO, M.C... [et al.] *Lecciones... cit.*, p.270.

En lo concerniente a la base liquidable, la LISD en su artículo 20 establece un conjunto de reducciones sobre la base imponible, algunas basadas en el parentesco y la edad del adquirente, y otras referidas a la adquisición de determinados bienes. Es importante destacar la existencia de dos grandes bloques de reducciones, que son las estatales y las autonómicas. Las primeras se realizarán por un lado en función de circunstancias personales del sujeto pasivo y por otro, en función de la adquisición de determinados bienes y derechos bajo el cumplimiento de ciertos requisitos: *seguros de vida, negocios profesionales, vivienda habitual*. Las reducciones autonómicas por su parte se realizarán en función de lo establecido en cada CA. Por último, si unos mismos bienes, o los que hayan ocupado su lugar, han sido objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* a favor de descendientes en un período de diez años, se reducirá de la base imponible la deuda tributaria satisfecha en las transmisiones procedentes.

En vista de lo anterior, la estructura liquidatoria del impuesto quedaría de la siguiente manera:

- 1) Aplicamos una tarifa progresiva sobre la base liquidable para así obtener la cuota íntegra.
- 2) Sobre dicha cuota íntegra se aplicarán los coeficientes multiplicadores, fijados en función del parentesco con el causante y del patrimonio preexistente del adquirente.
- 3) Finalmente y cuando proceda, podrán practicarse las deducciones por doble imposición internacional e interna, y en su caso, las autonómicas.
- 4) El resultado será la cuota líquida.

1.4. Obligación personal y obligación real de contribuir

Ya hemos visto que la tributación de este impuesto está condicionada a la residencia de los contribuyentes en territorio español, pero ¿esto a qué se refiere exactamente?

Pues bien, en cuanto a los residentes en España, estos tributarán por obligación personal, es decir, por todos aquellos bienes y derechos que adquieran independientemente de su ubicación o del domicilio o residencia de la persona o Entidad pagadora.

En el lado opuesto, los no residentes tributarán por obligación real, quedando gravados aquellos bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros de vida siempre que dicho contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en el país.

La diferencia más importante a destacar entre estas dos modalidades de tributación se encuentra en la aplicación de la normativa en cada una de ellas, y es que, en el caso de la obligación real, a diferencia de la obligación personal, no se aplican las normas propias de las CC.AA. siendo necesario atenerse a lo dispuesto en la normativa estatal.

El establecimiento de las mencionadas diferencias conlleva una discriminación hacia los contribuyentes no residentes, pues estos se verán sometidos a una mayor imposición, por impedírseles la aplicación de las reducciones o bonificaciones autonómicas, aun incluso cuando estuviesen en términos económicos en una situación similar al contribuyente residente.⁷

El citado problema, objeto de este trabajo, se tratará en profundidad más adelante.

2. IMPUESTO SOBRE DONACIONES

Es un impuesto directo, subjetivo, personal y progresivo, que recae sobre los incrementos de patrimonio obtenidos, a título gratuito *inter vivos* por personas físicas. El ámbito de aplicación es idéntico al que ya se ha señalado con respecto a las sucesiones.

El impuesto somete a gravamen principalmente las donaciones *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos.⁸

⁷ TALLÓN TABOADA, J.M., NAVARRO MIR, P. «La discriminación de trato en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en función del territorio de Residencia del Sujeto Pasivo desde la perspectiva constitucional y del Derecho Europeo», en *Quincena Fiscal* nº 10, 2014, p.86.

⁸ BUENO, M.C... [et al.] *Lecciones... cit.*, p.283.

Con respecto a los seguros de vida, tributarán por donaciones los seguros pactados sobre la vida de un tercero o de sobrevivencia del contratante siempre que el beneficiario sea otra persona.

Como ocurría en materia sucesoria, la delimitación del hecho imponible se completa también aquí a través del establecimiento de un conjunto de supuestos de extensión del mismo. Son casos en los que la Ley entiende o presume que se ha producido una adquisición gratuita sujeta a gravamen, con la finalidad de evitar una elusión del gravamen.

2.1.Hecho imponible

En las adquisiciones *inter vivos* el tributo se devengará el día que se cause o celebre el acto o contrato. En cuanto al devengo de los seguros de vida, nos remitimos a lo dispuesto en el impuesto sobre sucesiones con la excepción de las adquisiciones de cantidades derivadas de seguros sobre la vida para casos de sobrevivencia del contratante o del tercero asegurado, que se devengará el día en que la primera o única cantidad a percibir sea exigible por el beneficiario.

Al igual que en la modalidad sucesoria, el impuesto sobre donaciones se gravará en función de la residencia habitual del contribuyente, esto es, los residentes tributarán por obligación personal y los no residentes por obligación real.

2.2.Base imponible

La base imponible de este impuesto quedará constituida por el importe neto de los bienes y derechos adquiridos, esto es, el valor real de esos bienes o derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles, quedando excluidos de esas reducciones los derechos reales de garantía constituidos sobre los bienes y derechos.

Las CC.AA. pueden regular también en materia de donaciones las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Con respecto a la normativa estatal, el abanico de reducciones es más restringido que el aplicable a la sucesión. Aquí también se regula una reducción para los casos de transmisiones gratuitas *inter vivos* en favor del cónyuge, descendientes o adoptados de empresas

familiares o negocios profesionales, siempre bajo el cumplimiento de ciertas condiciones, y otra, también del 95 por ciento, para la donación en favor del cónyuge, descendientes o adoptados de bienes del *Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las CC.AA.*⁹

Para determinar la cuota tributaria debemos seguir los siguientes pasos:

- 1) Aplicar la tarifa progresiva sobre la base liquidable, para obtener la cuota íntegra.
- 2) Una vez obtenida dicha cuota íntegra, deberemos aplicar sobre la misma los coeficientes multiplicadores, fijados en función del parentesco entre el donante y donatario y del patrimonio preexistente del adquirente. Es necesario recordar que sobre estos dos elementos las CC.AA. tienen competencias, por lo que la normativa estatal se aplicará en defecto de esta primera o cuando no resulte aplicable.
- 3) Por último, cuando proceda, practicaremos las deducciones y bonificaciones estatales, así como, en su caso, las que hayan establecido las distintas regiones. Conviene destacar en este apartado dos aspectos importantes. En primer lugar y referente a la normativa estatal encontramos una deducción por doble imposición internacional así como una bonificación del 50 por ciento en las donaciones de inmuebles situados en Ceuta y Melilla o cuando se realicen donaciones a favor de residentes en estos territorios. Por su parte, algunas CC.AA. han regulado bonificaciones para las donaciones efectuadas entre personas unidas por determinados vínculos de parentesco, con diferente alcance y condiciones.

3. LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO EN LAS DIFERENTES COMUNIDADES AUTÓNOMAS

El ISD es uno de los clásicos tributos cedidos a las CC.AA. donde las características de la cesión se han mantenido prácticamente estables salvo en lo referente a la cesión de las competencias normativas, que ha ido ampliándose paulatinamente pasando a ser

⁹ BUENO, M.C... [et al.] *Lecciones... cit.*, p.286.

reguladas en la actualidad por la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común.

Las diferencias en el ejercicio de la potestad normativa que han desarrollado cada una de las CC.AA. junto con el alcance de los puntos de conexión regulados por la normativa, constituyen dos de las reflexiones más importantes que plantea actualmente la aplicación del ISD.

En primer lugar y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 22/2009, las CC.AA. pueden asumir a los efectos del ISD las siguientes competencias normativas:

- ✚ *Reducciones de la base imponible:* Las CC.AA. podrán crear las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social de las propias CC.AA. Asimismo, podrán regular las establecidas por la normativa estatal, manteniéndolas en condiciones análogas, mejorándolas y ampliándolas.
- ✚ *Tarifa del impuesto.*
- ✚ *Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.*
- ✚ *Deducciones y bonificaciones de la cuota.*

Ante este amplio poder normativo, el sistema ha permitido a las CC.AA. decidir la cantidad que van a pagar sus ciudadanos en relación con el tributo. Ciertamente es, que el complicado procedimiento de cuantificación que sigue, y que exige conectar diversos y variados elementos, permite a las CC.AA. asumir total libertad normativa, a efectos prácticos de los mismos.

A raíz de esto, la mayoría de las CC.AA. iniciaron una minoración del impuesto mediante el establecimiento de reducciones de la base imponible o de bonificaciones en cuota. Por cuanto a las sucesiones se refiere, son varias las CC.AA. que por esta vía han eliminado casi completamente el impuesto para los parientes más cercanos.

Como bien es sabido, las normativas autonómicas no son iguales por lo que a consecuencia de esto, los respectivos beneficios fiscales se han orientado de manera diferente implicando esto distintos requisitos, límites y porcentajes que dificultan enormemente la realización de una comparativa absoluta del marco normativo de esta figura tributaria en cada una de dichas comunidades.




Un ejemplo, adaptado a la normativa actual vigente, nos puede ilustrar con claridad las consecuencias derivadas del ejercicio por las CC.AA. de las potestades normativas en esta materia. Supongamos que un matrimonio con 4 hijos (uno residente en Andalucía, otro en

la Comunidad Valenciana, otro en Cataluña y otro en Madrid), realiza una donación de 800.000 € en dinero en efectivo, a cada uno de ellos. El que resida en Andalucía deberá pagar un impuesto por donaciones de 208.159,35 euros; para el que resida en Cataluña su factura fiscal ascenderá a 56.000 euros; para el valenciano a 42.753,13 euros y el madrileño únicamente deberá abonar 2.000,06 euros.

Esto es así debido a que la Comunidad de Madrid prevé una bonificación en cuota del 99%, la Comunidad Valenciana del 75% y Cataluña dispone de una tarifa reducida para donaciones entre padres e hijos. En cambio Andalucía no regula ningún beneficio fiscal para este tipo de supuestos, por lo que se puede observar como en Andalucía se paga la mayor cantidad y en Madrid, la menor.

3.1. Los puntos de conexión

El artículo 32 de la Ley 22/2009 establece los puntos de conexión que determinan cuando el rendimiento se cede a las CC.AA., y por tanto, cuando resulta aplicable la normativa de una determinada comunidad autónoma. En este sentido, se establece que únicamente se considera producido en el territorio de una comunidad autónoma el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos residentes en España según los siguientes puntos de conexión:

-  En el caso del impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa* en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual en la fecha de devengo, es decir en la fecha del fallecimiento.
-  En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando estos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.
-  En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

Como consecuencia de esto, el punto de conexión determinante de la normativa aplicable y que permite fijar determinadas ventajas fiscales, se aplicará exclusivamente siempre y cuando los sujetos pasivos o el causante residan en territorio español o el bien inmueble donado esté situado en dicho territorio. De lo contrario, se pueden generar situaciones discriminatorias dado que, cuando interviene un no residente o se realizan donaciones de inmuebles fuera de España, al resultar de aplicación la normativa estatal, la tributación soportada en estos casos es, por lo general, superior a la que hubiese resultado de aplicar la normativa autonómica.

Supongamos que un matrimonio con dos hijos, uno de ellos residente en Madrid y el otro residente en Londres por motivos laborales desde hace dos años, realiza una donación a cada uno de ellos, por valor de 800.000 euros. El hijo residente en Madrid, por aplicación de la normativa autonómica, deberá pagar un impuesto por donaciones de 2.000,60 euros, mientras que el no residente en aplicación de la normativa estatal tendrá que abonar por dicha operación un total de 200.122, 67 euros.

Esta es una de las situaciones que fue denunciada por la Comisión Europea y que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea trató en la sentencia de 3 de septiembre de 2014. Es aquí donde se concluye que el trato dispensado por la normativa española supone una restricción a la libre circulación de capitales contemplado en los artículos 63 del Tratado de la Unión Europea y 40 del Acuerdo del Espacio Económico Europeo.

Es por todo lo expuesto que la cesión del ISD en favor de las CC.AA. se entiende como un sistema muy complejo, con múltiples cambios y con importantes diferencias en la tributación de hechos imponible similares.

V. LA PROBLEMÁTICA DE LA RESIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

De acuerdo a la normativa estatal dos son los criterios fundamentales para determinar la sujeción al ISD: la residencia del sujeto pasivo y la situación de los bienes y derechos que integran el hecho imponible. De esta forma, en el caso de los residentes quedarían sujetos a tributación todos los incrementos patrimoniales gratuitos, mientras que los no residentes solo tributarían en cuanto a los bienes y derechos que integren el hecho imponible situados en España.

Como se ha venido mencionando hasta ahora el quid de la cuestión se halla en la residencia de los contribuyentes en territorio español y a pesar de que el objeto de este trabajo sólo hace referencia al problema que supone la discriminación de los no residentes a efectos del ISD, también es necesario sacar a luz la distinción que se produce en nuestro país a raíz de las diferentes normativas autonómicas.

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 32 de la Ley 22/2009 es necesario resaltar que siempre será competente la Hacienda Estatal que aplicará su normativa respecto de los sujetos pasivos no residentes en territorio español. En determinados

casos para un mismo hecho imponible la hacienda y normativa aplicable es distinta según el sujeto pasivo sea o no residente en España.

La Ley 22/2009, en su artículo 48, concede una amplia capacidad normativa de las CC.AA. en régimen común que comprende todos los apartados mencionados a lo largo de este trabajo. La capacidad normativa atribuida a las CC.AA. por esta ley ha supuesto una escisión fiscal lo que ya de por sí no es deseable, pero sobre todo ha provocado un riesgo evidente de aleatoriedad tributaria en función de la CA a la que corresponda la competencia del hecho imponible y por tanto, sea su normativa la aplicable y ello no solo con respecto a la normativa estatal sino también entre las plurales normativas autonómicas.

Es cierto que el TS en la sentencia de 21 de marzo de 2007 consideró que las desigualdades derivadas del ejercicio de las competencias y capacidad normativa que la Constitución, los Estatutos de Autonomía y el resto del ordenamiento jurídico atribuye a las CC.AA. no conllevan necesariamente la vulneración del principio constitucional de igualdad. Ello no obstante, las diferencias de tributación son tan enormes entre unas y otras CC.AA., que fundan la sospecha de que al menos el principio de igualdad sufre ante tal disparidad. Baste con indicar que coexisten CC.AA. como Madrid que establecen bonificaciones en cuota del 99 % para los parientes más próximos (grupos I y II) tanto en transmisiones *mortis causa* como *inter vivos* con CC.AA. donde no existe ninguna bonificación con unas reducciones por parentesco muy exiguas (como por ejemplo Canarias y Murcia).

Por tanto, si bien dichas divergencias tienen cobertura con rango de ley en la Ley 22/2009, lo acusado del diferente régimen fiscal según la CA a la que corresponda la competencia amparan un primer motivo de inconstitucionalidad del impuesto.¹⁰

Dada la capacidad normativa atribuida a las CC.AA. en materias tan importantes como reducciones en la base imponible y deducciones en cuota, la normativa autonómica resulta mucho más favorable a los sujetos pasivos que la normativa estatal. A consecuencia de esto, los sujetos pasivos no residentes son de peor condición en el Impuesto que los sujetos pasivos residentes y ello con independencia de que pertenezcan a estados miembros de la UE.

La citada problemática se ve ampliada cuando el no residente es un nacional español, supuesto cada vez más frecuente dada la diáspora provocada por la crisis económica,

¹⁰ JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M., «La residencia...» *cit.*, p.751,752.

pero esto no es todo. Como se aludía al principio de este epígrafe encontramos el mismo problema a nivel interno, suscitando éste una sospecha de inconstitucionalidad por vulneración del principio de igualdad, debida a la mayor onerosidad tributaria que soportan los nacionales no residentes con respecto a los nacionales residentes.

VI. LA DISCRIMINACIÓN DEL CIUDADANO NO RESIDENTE

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 3 de septiembre de 2014, determinó que la normativa española respecto de la tributación de las sucesiones y las donaciones establece actualmente una diferencia de trato entre los ciudadanos residentes y no residentes. Una diferencia de trato que constituye una restricción de la libre circulación de capitales.

De los antecedentes de esta cuestión resulta lo siguiente:

En primer lugar se ha de señalar que la controversia se centra en el tratamiento que ofrece la normativa estatal española a los ciudadanos no residentes y a los bienes situados en el extranjero en materia de las sucesiones y donaciones.

La diferencia de trato entre residentes y no residentes viene determinada por el artículo 20 LISD y es que los sujetos pasivos residentes tienen derecho a aplicar los beneficios fiscales autonómicos, mientras que los ciudadanos no residentes deben aplicar la legislación estatal. En efecto, el apartado 4 del citado artículo establece la aplicación de las reducciones establecidas por el Estado en el caso de obligación real.

El hecho de que el ISD sea un impuesto cedido a las CC.AA. provocó que España aplicara a los residentes o causahabientes en otros países de la UE así como a los bienes radicados en dichos países la normativa estatal que no contiene los beneficios fiscales de las normativas autonómicas.¹¹

Los inicios de este conflicto se remontan al 11 de julio de 2007 cuando la Comisión Europea advirtió a España mediante requerimiento de la posible incompatibilidad de algunos aspectos de la LISD en relación con las libertades de circulación de personas y capitales.

El 7 de febrero de 2012, previo Dictamen complementario la Comisión interpuso recurso de incumplimiento ante el TJUE basado en el hecho de que la Ley estatal permite a las CC.AA. establecer diversas reducciones fiscales aplicables exclusivamente

¹¹ Sobre esta cuestión puede consultarse: GARCÍA DE PABLOS, J.F., «La discriminación del ciudadano no residente en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014)», en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 275, 2014, p. 83.

a los sujetos pasivos residentes en territorio español. Una diferencia de trato que infringía la libre circulación de capitales y de personas.

En su defensa España alegó que la única libertad en cuestión era la libre circulación de capitales¹² y no la libre circulación de las personas basándose en el artículo 65.1.a) TFUE permitía que establece una distinción entre contribuyentes con respecto al lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

Sin embargo, para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, después de centrar la cuestión en la libre circulación de capitales y no en la libre circulación de las personas, ya que la cuestión controvertida se refiere a la tributación de las sucesiones y donaciones¹³, ha considerado que la normativa española distingue la tributación de las adquisiciones lucrativas en función de la residencia del causante, heredero o donatario o también en base al lugar en que esté situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, dando lugar a que los ciudadanos no residentes, o los bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal, por no aplicarse la normativa autonómica, constituyendo una restricción de la libre circulación de capitales¹⁴.

Por otra parte, esta restricción no está justificada por lo dispuesto en el citado artículo 65.1.a) del TFUE, ya que para este la normativa española coloca en un mismo plano, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los residentes y no residentes, o a los bienes situados en el territorio y los situados fuera de este, por lo que no cabe establecer discriminaciones por tratar de diferente manera a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en relación a las reducciones fiscales.¹⁵

En definitiva, cuando el causante sea residente en España, los herederos residentes y no residentes deben tener derecho a aplicar la normativa autonómica de la Comunidad donde el causante tuviera su residencia habitual. En el caso de que el causante fuera un no residente debería aplicarse la normativa autonómica dónde estuvieran situados sus bienes o la mayoría de ellos. Referente a las adquisiciones *inter vivos*, los donatarios de bienes en el extranjero han de tener acceso a los beneficios fiscales autonómicos en el caso de donatario residente al igual que el donatario no residente respecto a bienes situados en territorio español.

1. LA RESIDENCIA: MOTIVO DE DIFERENTES TRIBUTACIONES

¹² Sentencias *Matter* (C-510/08) y *Halley* (C-132/10)

¹³ Asunto *Matter* (C-510/08)

¹⁴ Asunto *Welte* (C-132/10)

¹⁵ GARCÍA DE PABLOS, J.F., «La discriminación...», *cit.*, p.83.

Nos encontramos ante un problema que viene dado por el régimen aplicable a los no residentes, que se rigen por la legislación estatal, mientras que los residentes se sujetan a las normas dictadas por la respectiva Comunidad Autónoma, las cuales han introducido generalmente reducciones y bonificaciones que reducen –o anulan, en algún caso- la carga fiscal por este Impuesto.

El problema planteado no es algo que sólo haya afectado a España, y es que, en relación al impuesto sucesorio, desde las sentencias *Barbier*, de 11 de diciembre de 2003, y *van Hilten*, de 23 de febrero de 2006 el TJUE ha venido considerando que las diferencias de trato entre residentes y no residentes, fundadas exclusivamente en este hecho, se pueden relacionar con la libre circulación de capitales, pudiendo por tanto contravenir este derecho fundamental¹⁶. En el mismo sentido, las sentencias *Jäger*, de 27 de enero de 2007, *Arens-Sikken*, de 11 de septiembre de 2008 y otras, vienen a mantener la conexión entre las normas del impuesto sobre las herencias y la libre circulación de capitales.

De otro lado, en la sentencia *Geurts y Votgen*, de 25 de octubre de 2007¹⁷, el tribunal vino a considerar que algunas medidas establecidas en el Impuesto, que imponían ciertos requisitos para disfrutar de alguna bonificación, también podían afectar a la libertad de establecimiento.¹⁸

Volviendo a nuestro caso, es posible observar como las competencias atribuidas a las CC.AA. podrían cuestionarse desde la perspectiva comunitaria por incumplimiento de la libre circulación de capitales. Esto es así, en la medida en que algunas normas autonómicas permiten beneficios fiscales a los residentes en sus territorios.

En nuestro sistema fiscal el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es de titularidad estatal y solo el Estado podría exigirlo o eliminarlo totalmente. Sin embargo, su carácter cedido determina que las Comunidades Autónomas tengan importantes competencias normativas sobre su regulación, que han derivado en grandes diferencias en el gravamen de este índice de manifestación de la capacidad económica.¹⁹

¹⁶ En el caso *Barbier*, la norma que impedía la deducción en la base imponible de ciertas obligaciones que pesaban sobre el heredero no residente, se declararon incompatibles con la libertad de circulación de capitales, mientras que, en el caso *van Hilten*, se estimó que no existía tal incompatibilidad.

¹⁷ Los requisitos establecidos por la norma fiscal se referían a la adquisición hereditaria de una empresa y consistían en exigir que ésta hubiese suministrado empleo a un determinado número de trabajadores en el Estado concedente del beneficio tributario.

¹⁸ CAYÓN GALIARDO, A. «Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el impuesto sobre sucesiones», en *Revista técnica tributaria*, nº 89, 2010, p. 9-10

¹⁹ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. «Los problemas de la imposición sobre sucesiones y donaciones», en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, 2010, p.145

El régimen de cesión se encuentra regulado en la Ley 22/2009, que en materia de sucesiones nos hace tener en cuenta dos artículos mencionados ya anteriormente. Por un lado el artículo 48 que es el encargado de fijar los límites de las competencias normativas autonómicas en el Impuesto y por otro, el artículo 32 que establece los puntos de conexión que determinan cuando el rendimiento se cede a las CC.AA.

Respecto a las consecuencias jurídicas producidas por el incumplimiento de los límites fijados es necesario saber que cualquier vulneración de la Ley de cesión de tributos se resolverá como si esta hubiese conculcado la misma Ley Orgánica para la Financiación de las Comunidades Autónomas, pues las leyes de cesión de tributos son complementarias de la LOFCA ya que esta norma se remite a aquella para determinados contenidos.²⁰

VII. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: UNA OBLIGACIÓN

Atendida la doble modalidad de tributación, por obligación personal o por obligación real, que se diseña en el ISD español según la condición de residente o no en España del contribuyente en cuestión, así como la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas y el ejercicio efectivo de estas mediante el establecimiento de sustanciales beneficios fiscales a favor de los residentes en su territorio, se evidencia de modo innegable el trato más gravoso conferido a los contribuyentes no residentes que, en situación análoga a la de los residentes, se ven privados del disfrute de tales bonificaciones y reducciones autonómicas, incluso pese a tener la misma capacidad económica, debido únicamente al dato de su no residencia en territorio español.²¹

Este hecho ha motivado al TJUE considerar que la regulación española reúne todos los presupuestos establecidos por el Alto Tribunal para ser calificada como restrictiva de la libre circulación de capitales, al no existir motivo válido alguno que pueda justificar el trato desigual que conlleva. Como consecuencia de esto la Comisión Europea se ha visto obligada a ordenar al legislador español modificar dicha regulación.

Aunque sólo se haya tratado la problemática de España, hay que destacar que todavía hoy existen graves problemas de discriminación en relación con la imposición de las sucesiones internacionales. Esto es debido a la ausencia de tratados internacionales en

²⁰ CAYÓN GALIARDO, A. «Las diferencias...» *cit.*, p. 12-14

²¹ RIBES RIBES, A., «La necesidad de reformar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante el dictamen motivado de la Comisión Europea a España sobre los No Residentes», en *Crónica Tributaria Extra*, nº4, 2010, p. 28.

esta órbita, unida a la escasez de Convenios bilaterales entre los diferentes Estados y al hecho de que las autoridades comunitarias no hayan establecido ninguna iniciativa dirigida a lograr una cierta armonización en la materia.

Entre las posibles soluciones a adoptar en el plano interno español, al margen del decisivo impulso que debería imprimirse de cara a la celebración de Convenios bilaterales en esta materia y a la reactivación de los ya existentes²², destaca la articulación de un régimen opcional de tributación para los residentes comunitarios, a imagen y semejanza del previsto en el artículo 46 TRLIRNR y en los artículos 20 y siguientes de su Reglamento, que posibilitara su sujeción a gravamen por obligación personal, en un plano de igualdad con los residentes. La opción se concedería a los residentes en otros países de la UE que se encontraran en una situación análoga a la de los residentes en España, por ser el causante residente en territorio español y radicar al menos el 75% de los bienes de la herencia en España.²³

1. LA REFORMA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

El 1 de enero de 2015 entró en vigor la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y otras normas tributarias.

La referida ley es mediante la cual el Gobierno de nuestro país ha introducido modificaciones en los principales impuestos, entre los que cabe destacar especialmente el ISD. En particular, la reforma del ISD se produce mediante la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, introduciendo a su vez una disposición adicional segunda en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del citado impuesto.

Esta modificación se produce como consecuencia de la Sentencia de fecha 3 de septiembre de 2014, mediante la cual el TJUE dictaminó que la normativa española del ISD vulnera el Derecho comunitario porque discrimina a los contribuyentes no residentes.

A primera vista no podemos apreciar una reforma a gran escala, entonces la pregunta que a todos nos surge es: ¿qué es lo que se ha reformado exactamente? A diferencia del IRPF y del resto de los impuestos reformados, aquí no se han modificado los tipos de

²² Actualmente existen tres Convenios bilaterales con: Grecia, Francia y Suecia

²³ RIBES RIBES, A., «La necesidad...», *cit.*, p. 30.

gravamen, no se han eliminado ni introducido reducciones, ni tampoco se ha modificado la forma de las bases imponibles en la liquidación del impuesto. En este caso el Gobierno se ha limitado a “crear” e introducir determinados puntos de conexión para los no residentes, de forma que, al igual que los residentes, pueden aplicar la normativa autonómica del ISD a fin de beneficiarse de un régimen fiscal más favorable. Hay que destacar:

- ✚ Para el caso del Impuesto sobre Sucesiones, si el causante es no residente en España, pero reside en algún país de la UE o del Espacio Económico Europeo, los herederos podrán aplicar la normativa de la CC.AA. en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España, en el caso de que no existieran bienes o derechos en España, se aplicará a cada contribuyente la normativa de la CC.AA. en que resida.
- ✚ También para el Impuesto de Sucesiones, si el causante hubiese sido residente en una CC.AA. y los herederos no residieran en España pero sí en algún país de la UE o del Espacio Económico Europeo, se podrá aplicar la normativa propia de la CC.AA. en la que hubiera residido el causante.
- ✚ Para el caso de Donaciones de bienes inmuebles, en cuyo caso los contribuyentes residan en otro Estado miembro de la UE o del EEE, podrán aplicar la normativa de la CC.AA. donde radiquen los inmuebles.
- ✚ Para Donaciones cuyos bienes inmuebles estén situados en un Estado miembro de la UE distinto a España, los contribuyentes residentes en territorio español podrán aplicar la normativa propia de la CC.AA. en que residan.
- ✚ Por último y también aplicado a Donaciones, pero en este caso de bienes muebles, los contribuyentes no residentes que cumplan los requisitos mencionados en los apartados anteriores, podrán aplicar la normativa de la CC.AA. donde han estado situados los bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha y que finalice el día anterior al del devengo del impuesto.

La modificación realizada por la citada Ley 26/2014, de 27 de noviembre en materia sucesoria no puede considerarse una reforma *stricto sensu*, y es que tal como indica la disposición adicional segunda de la LISD, lo que se ha hecho es adecuar la normativa estatal a lo dispuesto en la sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014.

La mencionada adecuación consiste en la introducción de determinados puntos de conexión en base a los cuales podría aplicarse la normativa autonómica a los no residentes siempre que cumplan los requisitos establecidos.

La modificación de la normativa interna se ha quedado corta en el sentido de que solo beneficiara a aquellos residentes de la UE o del EEE que se vean inmersos en una herencia o en una donación y que tenga algún punto de conexión con España que obligará a tributar en nuestro país.

VIII. DEVOLUCIÓN IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES NO RESIDENTES

En nuestro país coexisten, nada más ni nada menos, que 20 regímenes jurídicos distintos del ISD, pues se trata de un impuesto respecto del que las Comunidades Autónomas tienen competencia normativa para regular determinados aspectos del mismo, tales como las reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto, así como las deducciones y bonificaciones de la cuota. Esto ha hecho que las diferencias de tributación respecto de un mismo impuesto puedan ser significativas en función del lugar de residencia del sujeto pasivo.

A consecuencia de la denuncia interpuesta por la Comisión Europea referente a estos hechos, el TJUE ha declarado que España ha incumplido determinadas obligaciones que le incumben en virtud del TFUE y AEEE al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal dispensado a las sucesiones y donaciones, entre los residentes en territorio español y los no residentes.

Ante tal decisión del TJUE, las personas beneficiadas por el fallo de esta sentencia podrán solicitar la devolución de los ingresos indebidos que no hayan prescrito²⁴, o bien, en el caso de que haya prescrito la acción para solicitar la devolución de ingresos indebidos, podrán iniciar un procedimiento de exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado Español.

IX. CONCLUSIONES

La conclusión principal que se puede extraer de este trabajo es la persistencia de la discriminación entre residentes y no residentes en territorio español a efectos de tributación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Bien es cierto que se ha intentado de cierta manera enmendar esta situación, y digo “se ha intentado” porque a mi parecer el problema no ha desaparecido.

²⁴ Liquidaciones realizadas en los últimos cuatro años.

Como se ha hecho constar anteriormente, la reforma de la LISD solo beneficia a aquellas personas residentes en algún Estado Miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo siempre que tengan un punto de conexión con España en el momento de tributar por sucesiones o donaciones.

Podría decirse que la indicada modificación ha conseguido solucionar el problema al que se veían expuestos todos los no residentes comunitarios pero ¿qué ocurre con aquellas personas residentes en países terceros? Está claro que España no ha tenido en cuenta lo establecido en el artículo 63 TFUE y en el artículo 40 AEEE donde se prohíbe la discriminación frente a terceros países, volviendo así a generar una diferencia entre residentes y no residentes.

A pesar de que la sentencia del TJUE obliga a nuestro país a realizar una modificación de su normativa para hacer desaparecer la existente discriminación entre residentes y no residentes, España tan sólo se ha limitado a efectuar cambios en cuanto a la diferencia que se producía entre los nacionales españoles y los no residentes comunitarios olvidándose de todos aquellos residentes en un país no comunitario.

Es evidente que para evitar problemas futuros será necesario un replanteamiento radical del impuesto adecuándolo a la realidad económica española y basándolo en los principios del derecho europeo. Pero esta es una cuestión que queda en manos del tiempo y de los Tribunales.

X. BIBLIOGRAFÍA

BUENO, M.C... [et al.], *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II*, Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2015.

CAYÓN GALIARDO, A. «Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el impuesto sobre sucesiones», en *Revista técnica tributaria*, nº 89, 2010.

GARCÍA DE PABLOS, J.F., «La discriminación del ciudadano no residente en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014)», en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 275, 2014.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. «Los problemas de la imposición sobre sucesiones y donaciones», en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, 2010.

JUARÉZ GONZÁLEZ, J.M., «La residencia como problema en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones», en *Revista jurídica del notariado*, nº 86-87, 2013.

RIBES RIBES, A., «La necesidad de reformar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante el dictamen motivado de la Comisión Europea a España sobre los No Residentes», en *Crónica Tributaria Extra*, nº4, 2010.

TALLÓN TABOADA, J.M., NAVARRO MIR, P. «La discriminación de trato en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en función del territorio de Residencia del Sujeto Pasivo desde la perspectiva constitucional y del Derecho Europeo», en *Quincena Fiscal* nº 10, 2014, p.86.

VAREA PERIS, S. «Devolución del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a los No Residentes», en *Diario La Ley*, nº8378, 2014